

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI DE LA PRESIDÈNCIA, JUSTÍCIA I RELACIONS AMB LES CORTS

18604 *Ordre PJC/1030/2025, de 12 de setembre, sobre la comptabilitat analítica i la separació de comptes dels operadors postals.*

La Llei 43/2010, de 30 de desembre, del servei postal universal, dels drets dels usuaris i del mercat postal, que incorpora a l'ordenament jurídic espanyol la Directiva 2008/6/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 20 de febrer de 2008, per la qual es modifica la Directiva 97/67/CE en relació amb la plena realització del mercat interior de serveis postals comunitaris, institueix un nou marc jurídic que recull els drets i les obligacions d'usuaris i operadors postals, en un escenari de lliure competència en el sector postal.

La Llei esmentada regula el servei postal universal, entès com el conjunt de serveis postals de qualitat determinada en la mateixa Llei i en els seus reglaments de desplegament, prestats en règim ordinari, de manera permanent a tot el territori nacional i a preus assequibles per a tots els usuaris.

Per assegurar el manteniment del servei postal universal, la Llei 43/2010, de 30 de desembre, estableix un mecanisme de finançament el nucli del qual és un fons de finançament al qual contribueixen, principalment, els operadors postals i l'Estat a través dels pressupostos generals. La finalitat és compensar l'operador designat per la càrrega financera injusta que, si s'escau, ocasioni la prestació del servei postal universal en les condicions i amb les obligacions que li imposa la normativa vigent.

Aquest fons de finançament es nodreix, en concret, de la contribució postal i de la taxa per concessió d'autoritzacions administratives singulars, alhora que preveu l'aportació anual dels pressupostos generals de l'Estat com a complement que ha de subvenir la diferència entre les necessitats de finançament i els límits de les aportacions procedents del mateix mercat postal.

A l'efecte de determinar l'import concret de la compensació a l'operador designat, l'article 26 de la Llei 43/2010 estableix l'obligatorietat per a aquest operador de portar una comptabilitat analítica que permeti conèixer el cost de la prestació de cadascun dels serveis i dels productes que formen part del servei universal i els altres serveis i productes que no en formen part. Els sistemes de comptabilitat interna esmentats s'han de basar en principis comptables coherentment aplicats i objectivament justificables.

Encara que la Llei 43/2010 no ha modificat substancialment el sistema comptable per a la imputació de costos, la supressió de l'àrea reservada a Correus per prestar determinats serveis postals en règim de monopoli ha configurat un nou escenari en l'estructura dels productes i serveis prestats per l'operador designat, que cal regular.

D'altra banda, l'aplicació de l'estàndard de costos històrics totalment distribuïts, que l'operador ha anat utilitzant fins avui, s'ha revelat insuficient per donar resposta a les necessitats d'informació, cada vegada més complexes, que calen per establir els preus dels serveis postals o per determinar el cost net de la prestació del servei postal universal, entre altres activitats de gestió de l'operador designat.

Per aquestes raons i tenint en compte el temps transcorregut des de la promulgació de l'Ordre FOM/2447/2004, de 12 de juliol, sobre la comptabilitat analítica i la separació de comptes dels operadors postals, així com les modificacions de la Llei 43/2010 i les observacions de les empreses audidores sobre el sistema de comptabilitat analítica de l'operador designat, es fa necessari elaborar aquesta nova Ordre ministerial amb la finalitat d'adaptar la comptabilitat analítica de l'operador designat al nou escenari que determina la Llei 43/2010 esmentada.

Per complir el mandat de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, aquesta Ordre ministerial desplega els principis, els criteris, l'abast i el sistema d'imputació de costos que ha d'observar la comptabilitat analítica de l'operador designat, les regles aplicables a la resta d'operadors postals que presten serveis en l'àmbit del servei postal universal per assolir la separació dels ingressos i els supòsits i les condicions en què aquests operadors han d'aportar informació financera sobre la seva activitat.

L'ordre ministerial s'estructura en els capítols i les disposicions següents.

El capítol I inclou l'objecte de la norma i un article sobre les definicions de termes tècnics inclosos en la disposició.

El capítol II regula els fins de la comptabilitat analítica, la naturalesa dels costos, els principis generals comptables aplicables, les categories i els criteris d'imputació de costos, les normes d'imputació, els criteris de valoració i temporalitat, la tipologia de centres de cost, la desagregació d'activitats, la desagregació de serveis, els processos d'assignació d'actius, ingressos i costos, la descripció del sistema de costos incrementals a llarg termini i la presentació de resultats.

El capítol III regula l'obligatorietat i les condicions de la separació d'ingressos en la comptabilitat financera dels operadors postals subjectes a aquesta Ordre ministerial, de manera que es puguin diferenciar els ingressos obtinguts per la prestació de serveis inclosos en l'àmbit del servei postal universal dels ingressos obtinguts per la prestació d'altres serveis.

El capítol IV regula l'abast de l'incompliment de les obligacions derivades de l'Ordre en matèria del règim d'infraccions i sancions que estableix la Llei 43/2010, de 30 de desembre.

Finalment, l'Ordre ministerial conclou amb una disposició derogatòria i una disposició final d'entrada en vigor.

Des d'un punt de vista procedimental, cal indicar que l'apartat 5 de l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, preveu que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes elabora i desenvolupa els principis, els criteris i el sistema d'imputació de costos que ha d'observar la comptabilitat analítica, els quals, amb l'informe previ de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, del Consell Superior Postal i de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, s'han d'aprovar per ordre del ministre de Presidència, a proposta conjunta dels aleshores ministres de Transports, Mobilitat i Agenda Urbana i d'Assumptes Econòmics i Transformació Digital.

D'acord amb el que estableix l'article 8 de la Llei 3/2013, de 4 de juny, de creació de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, l'organisme esmentat és l'encarregat de verificar la comptabilitat analítica de l'operador designat i el càlcul del cost net del servei postal universal per determinar la quantia de la càrrega financera injusta de la prestació del servei, de conformitat amb el que estableix el capítol III del títol III de la Llei 43/2010, de 30 de desembre.

D'acord amb el que disposa l'article 129 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre del procediment administratiu comú de les administracions públiques, aquesta Ordre s'adequa als principis de bona regulació, això és, el principi de necessitat, el principi de proporcionalitat, el principi de seguretat jurídica, els principis d'eficàcia i eficiència i el principi de transparència.

La norma compleix el principi de necessitat atès que, com s'ha comentat anteriorment, l'Ordre FOM/2447/2004, de 12 de juliol, que es deroga, no recollia la supressió de l'àrea reservada, la qual cosa ha configurat un nou escenari en l'estructura dels productes i serveis prestats per l'operador designat en un mercat ja completament liberalitzat.

La norma compleix el principi d'eficàcia, ja que aquesta Ordre ministerial es justifica perquè l'aplicació de l'estàndard de costos històrics totalment distribuïts, que l'operador ha anat utilitzant fins avui, es va revelar insuficient per donar resposta a les noves necessitats d'informació, cada vegada més complexes, que són necessàries per establir els preus dels serveis postals o per determinar el cost net de la prestació del servei postal universal, entre altres activitats de gestió de l'operador designat.

La norma compleix el principi de proporcionalitat atès que la iniciativa conté la regulació imprescindible per atendre les necessitats que cal cobrir amb la norma i no comporta un increment de càrregues administratives o financeres.

D'aquesta manera, es garanteix també el compliment del principi d'eficiència, atès que la consecució de l'objectiu perseguit per l'Ordre ministerial s'assoleix limitant els costos que poden comportar tant en termes de càrregues administratives, com en consum de recursos públics.

La norma compleix el principi de seguretat jurídica atès que l'Ordre ministerial és un desplegament estricte de la vigent Llei 43/2010, de 30 de desembre, del servei postal universal, dels drets dels usuaris i del mercat postal, que, al seu torn, va comportar la transposició de la Directiva 2008/6/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 20 de febrer de 2008, per la qual es va modificar la Directiva 97/67/CE. D'aquesta manera es genera un marc normatiu estable, predictable, integrat, clar i de certesa, que facilita que les empreses i les autoritats de regulació la coneguin i la comprenguin.

La norma compleix el principi de transparència, ja que en elaborar-la s'han seguit tots els processos de participació i audiència que estableix la normativa vigent. En concret, l'Ordre ministerial s'ha sotmès, a més del tràmit de consulta i informació pública, al d'audiència en virtut de la convocatòria del Consell Superior Postal en què se sol·licitava als seus membres al·legacions a l'Ordre ministerial, en el qual estaven representats, a més de l'Administració General de l'Estat i de l'Administració autonòmica i local, la Societat Estatal Correus i Telègrafs, SA, SME, diferents associacions empresarials del sector postal, organitzacions sindicals representatives, associacions d'usuaris i associacions filatèliques.

Com a conseqüència del que s'exposa i en compliment del que determina l'apartat 5 de l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, d'acord amb els principis i els criteris desenvolupats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, amb l'informe previ de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, del Consell Superior Postal i de la Intervenció General de l'Estat, es dicta aquesta Ordre.

Aquesta norma s'aprova a l'empara del títol competencial que preveu l'article 149.1.21a de la Constitució espanyola, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva en matèria de correus.

En virtut d'això, amb l'informe previ del Ministeri d'Hisenda i a proposta del ministre de Transports i Mobilitat Sostenible i d'Economia, Comerç i Empresa, d'acord amb el Consell d'Estat, dispenso:

CAPÍTOL I

Disposicions generals

Article 1. *Objecte.*

Aquesta Ordre té per objecte regular l'obligació de l'operador designat per a la prestació del servei postal universal de portar una comptabilitat analítica que permeti conèixer el cost de la prestació dels diferents serveis i l'obligació de separar els ingressos que han d'observar la resta dels operadors postals que prestin serveis inclosos en l'àmbit del servei postal universal, de conformitat amb el que estableix l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, del servei postal universal, dels drets dels usuaris i del mercat postal.

Article 2. *Definicions.*

A efectes d'aquesta Ordre, s'entén per:

a) Comptabilitat analítica o comptabilitat de costos: l'instrument de gestió empresarial consistent en un sistema d'informació comptable intern que permet assignar els costos i ingressos de l'operador designat als diversos centres de cost, activitats i

productes o serveis que els hagin generat com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat.

b) Centres de cost: agrupacions de costos que aporten informació rellevant. Unitats bàsiques de consum de recursos de manera que cadascun d'ells pot ser analitzat independentment.

c) Activitats: agrupacions de tasques homogènies desenvolupades per l'operador designat dedicades a prestar els serveis finals o a donar suport a aquests.

d) Costos d'identificació directa: els costos que presenten una relació directa, immediata i unívoca amb un producte o servei i que es troben identificats amb aquest producte o servei en el sistema comptable de l'operador designat. És el mètode d'assignació més objectiu i s'ha d'intentar aplicar sempre que sigui possible.

e) Costos directament atribuïbles: els que tenen una relació directa i unívoca amb un producte o servei, però no hi estan directament identificats en el sistema comptable i que, per tant, necessiten un procés d'atribució.

f) Costos indirectament atribuïbles: els costos que, si bé no tenen una relació directa amb els productes i serveis, es poden atribuir a aquests mitjançant la seva connexió indirecta amb algun centre de cost assignable, per la qual cosa el seu repartiment s'efectua de la mateixa manera que el dels costos amb els quals tenen relació, i mitjançant ulteriors distribucions d'aquests entre els serveis.

g) Costos no atribuïbles: els costos que no tenen una relació directa amb els productes i serveis i que només es poden atribuir a aquests mitjançant criteris discrecionals, encara que raonables. En absència de qualsevol altre criteri, el repartiment d'aquests s'ha de fer en la mateixa proporció que els anteriors costos prèviament distribuïts als serveis.

h) Generadors de cost: els elements que identifiquen les causes per les quals s'incorre en el cost esmentat i, si són diferents, les variables que serveixen com a unitat de repartiment d'aquest. Han de ser representatius i mesurables.

CAPÍTOL II

Comptabilitat analítica de l'operador designat per a la prestació del servei postal universal

Article 3. Fins de la comptabilitat analítica.

L'operador designat ha de portar una comptabilitat analítica que, ajustant-se als principis i criteris que conté aquesta Ordre, permeti:

a) Conèixer el cost de cadascun dels serveis inclosos en l'àmbit del servei postal universal a l'efecte de l'adequat establiment i supervisió reguladora dels preus.

b) Calcular el cost net i la càrrega financera injusta de les obligacions de servei públic del servei postal universal, d'acord amb el que estableix l'article 27 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, i el Pla de prestació del servei postal universal.

c) Conèixer la destinació adequada de les subvencions i les contraprestacions que pugui rebre l'operador designat.

Article 4. Naturalesa del sistema de costos.

El sistema de costos que ha de desenvolupar l'operador designat és el de «costos històrics totalment distribuïts», un sistema basat en l'assignació de la totalitat de les despeses incloses en la comptabilitat financera externa per a la producció dels diferents béns o serveis, fonamentat en un sistema de costos basat en activitats (sistema ABC).

Adicionalment, a l'efecte de la supervisió reguladora, l'operador designat ha de desenvolupar un sistema que, a partir dels resultats del sistema de costos històrics, permeti identificar els costos incrementals a llarg termini.

Article 5. *Principis comptables generals del sistema de costos.*

Els principis generals que s'han d'aplicar per a la construcció del sistema de costos i per a l'assignació comptable dels actius, ingressos i costos als diferents serveis prestats per l'operador designat, a més dels que per a la comptabilitat financera estableix el Pla general de comptabilitat, són els següents:

a) Causalitat. Totes les assignacions de costos i ingressos a cada centre de cost, activitat i producte o servei s'han d'efectuar mitjançant els inductors/conductors d'aquests costos i ingressos, és a dir, a través dels paràmetres objectius de les variables que els generen i sobre els quals es distribueixen els costos. Aquests paràmetres es denominen, d'ara endavant, «generadors». Així mateix, els actius fixos de l'operador designat i, si s'escau, els actius circulants, han d'estar assignats als «centres de cost», a fi que els costos derivats de la inversió en aquests actius siguin conduïts amb criteris de causalitat cap a la formació del cost dels diferents serveis.

b) Objectivitat. Els generadors de costos o ingressos han de ser objectius, fiables i quantificables mitjançant dades censals, còmputos estadístics o mostrals, relacionats directament o indirectament amb els serveis produïts i els procediments d'informació. Els generadors de costos basats en dades de mostrejatge s'han de fonamentar en tècniques estadístiques generalment acceptades. Els costos que siguin difícilment identificables amb generadors objectius i quantificables s'han d'assignar mitjançant criteris objectius de repartiment prèviament establerts. Així mateix, en el supòsit de costos no atribuïbles directament a un servei, s'han d'establir criteris objectius de repartiment entre el conjunt d'activitats.

c) Transparència. El cost finalment atribuït a cada activitat o servei ha de ser susceptible de descomposició en els diferents tipus de cost atenent la seva naturalesa. Especialment, els costos derivats de la inversió en actius assignats als processos productius, incloses les dotacions a l'amortització d'aquesta, s'han d'identificar separatament de la resta dels costos operatius del procés, com ara els de conservació, manteniment o ús de l'actiu assignat.

d) Auditabilitat. El sistema comptable de costos ha d'establir les interrelacions adequades amb els registres de la comptabilitat financera externa de l'operador designat i amb els sistemes operatius i estadístics en què es fonamentin els generadors de les imputacions de costos i ingressos als serveis, amb la finalitat de facilitar l'auditabilitat integral de la comptabilitat de costos.

e) Consistència. Els principis comptables, així com els criteris de valoració i temporalitat que es proposin, s'han de mantenir en el temps. En cas que hi hagi canvis de criteri, perquè s'hagin alterat els supòsits que van motivar-ne l'elecció, que tinguin un efecte significatiu en la informació presentada, cal aplicar simultàniament, durant un exercici, el doble joc de criteris anteriors i posteriors, i mostrar les diferències resultants en les determinacions dels costos finals, ingressos i marges.

f) Desagregabilitat. Independentment del nombre i l'ordre de les imputacions que es produeixin en la comptabilitat de costos, la totalitat de costos imputats als serveis ha de passar per un estat intermedi de distribució, denominat «activitats», el detall i la suficient desagregació del qual s'han de justificar. Aquest principi és aplicable sense perjudici dels principis de transparència i informació suficient.

g) Suficiència. El sistema de comptabilitat de costos ha de permetre obtenir directament, o a partir dels registres de la comptabilitat financera externa, la informació necessària per formar els estats de separació de comptes i l'altra informació a què estigui obligat l'operador designat d'acord amb el que preveu la normativa vigent.

h) No compensació. El tractament de costos i ingressos en la comptabilitat de costos ha de mantenir separats tots dos conceptes sense compensacions entre ells. Especialment, els ingressos obtinguts per la prestació dels serveis s'han de valorar a preus o tarifes de l'operador designat, i separar comptablement les bonificacions, els descomptes o les minoracions de caràcter comercial. En tot cas és aplicable la regulació

de la valoració d'ingressos per serveis que estableix l'apartat 3 de l'NRV 14a del Pla general de comptabilitat.

i) Conciliació. El sistema de costos de l'operador designat ha de permetre la conciliació dels comptes analítics amb la comptabilitat financera externa, de manera que es puguin apreciar els imports i la naturalesa dels ajustos realitzats amb un nivell de desglossament suficient.

j) Importància relativa. S'admet la no aplicació estricta d'alguns dels principis i criteris comptables quan la importància relativa en termes quantitatius o qualitatius de la variació que tal fet produeixi sigui escassament significativa i, en conseqüència, no alteri l'expressió de la imatge fidel. Les partides o els imports la importància relativa dels quals sigui escassament significativa poden aparèixer agrupats amb altres de naturalesa o funció similar.

Article 6. *Principis generals d'imputació.*

La comptabilitat analítica que adopti l'operador designat ha d'imputar els costos a cadascun dels serveis, segons el que s'estableix a continuació:

a) Costos directes. Els costos que puguin ser assignats directament de manera unívoca i sense necessitat d'aplicar un criteri de repartiment a un servei o producte s'han d'assignar a aquest servei o producte. Els costos de personal s'han d'imputar, en la mesura possible, com a costos directes assignats a cadascun dels serveis o productes.

b) Costos indirectes. Els costos que no es puguin assignar directament a un servei o producte concret s'han d'assignar de la manera següent:

1r Sempre que sigui possible, s'han d'imputar de manera objectiva i transparent a partir d'un generador de cost causal basat en criteris tècnics i relacionat amb la prestació del producte o servei.

2n Quan no sigui possible efectuar una imputació a partir d'un generador causal, s'han d'imputar de manera indirecta d'acord amb la informació d'altres categories de costos comparables, la informació d'altres sistemes o els estudis tècnics o mostrals.

3r Quan no es puguin imputar d'acord amb cap dels criteris anteriors es poden utilitzar criteris generals de repartiment com ara el pes de cada activitat sobre el total d'activitats regulades o els seus costos i ingressos sobre el total de costos o ingressos assignats i, en darrera instància, a partir de l'aplicació de mark-ups o percentatges.

Article 7. *Normes d'imputació.*

El valor de les partides de balanç i compte de pèrdues i guanys s'ha de determinar d'acord amb els principis de comptabilitat generalment acceptats.

En qualsevol cas, la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència pot verificar que els actius assignats als centres de cost es troben en ús i inventariats adequadament. S'entén que no es troben en ús els elements de l'actiu que, tot i estar afectes a l'activitat del servei postal, no són utilitzats per a la prestació dels serveis postals en un moment determinat, els quals es poden utilitzar en exercicis posteriors.

L'amortització dels actius fixos s'ha de dur a terme d'acord amb el que estableix la norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material, apartat 2.1. Amortització, del Pla general de comptabilitat, aprovat pel Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre i la norma segona, apartat 3, de la Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries.

Article 8. *Criteris de valoració i temporalitat.*

El sistema de comptabilitat de l'operador designat ha de tenir en compte els criteris de valoració diferencials següents:

a) Els actius assignats als centres de cost s'han de valorar pel preu d'adquisició o el cost de producció verificat a través dels registres comptables dels elements que realment es trobin en servei, sumant-hi o restant-hi les regularitzacions de valor que s'hagin efectuat a l'empara de les lleis que les autoritzin i d'acord amb aquestes. En comptes compensadors de signe contrari s'ha de verificar que figura acumulat com a amortització acumulada el proporcional a la fracció transcorreguda de la vida útil atribuïda a l'element, sense que en cap cas el valor de l'amortització acumulada pugui superar el valor brut de l'element.

b) Els càrrecs a resultats de l'exercici per amortitzacions i contingències s'han d'imputar amb criteris de causalitat, depenent de la funcionalitat de l'actiu corresponent i s'han de valorar pel valor atribuït a la dotació efectuada en l'exercici en la comptabilitat financera externa.

Les correccions valoratives per deteriorament s'han de dur a terme de conformitat amb el que estableix la norma de registre i valoració 2a Immobilitzat material, apartat 2.2 Deteriorament del valor, del Pla general de comptabilitat, i la Resolució de 18 de setembre de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració i informació que cal incloure en la memòria dels comptes anuals sobre el deteriorament de valor dels actius.

c) S'hi han d'incloure les despeses i els ingressos financers amb els mateixos criteris utilitzats en la comptabilitat financera externa.

d) Les despeses i els ingressos no relacionats amb la prestació dels serveis postals s'han d'imputar pel valor atribuït en l'exercici en la comptabilitat financera externa, d'acord amb els criteris de valoració establerts per a la resta de despeses i ingressos.

Article 9. *Tipologia de centres de cost.*

El sistema de costos de l'operador designat ha de tipificar els centres de cost, com a unitat bàsica d'anàlisi i tractament de la informació, en cinc grans grups:

a) Centres de cost operatius. Aquests centres de cost estan relacionats directament amb les activitats del negoci de l'operador designat i duen a terme les activitats operatives pròpies de l'operador designat. Aquests centres de cost poden desenvolupar una o diverses fases del procés productiu.

b) Centres de cost d'estructura. Aquests centres de cost no tenen relació directa amb els serveis i productes finals; tenen funcions generals o de suport. El sistema de cost ha de recollir, almenys, tres subgrups: administració, comercial i altres activitats d'estructura.

c) Centres de cost financers. Aquests centres són utilitzats per a la comptabilització de despeses de naturalesa financera.

d) Centres de cost ANIS. Aquests centres són utilitzats per a la comptabilització de costos no imputables a serveis i que no es consideren per al càlcul del cost net del servei postal universal.

e) Altres centres de cost. L'operador designat pot obrir tants centres de cost com consideri necessari per a la presa de decisions, però obligatòriament hi ha d'haver almenys un centre de cost, segons la tipologia dels punts anteriors d'aquest article, per a cadascuna de les activitats que realitzi com a conseqüència de les obligacions de servei públic que li hagin estat imposades d'acord amb el que estableix l'article 22.5 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre.

Article 10. *Desagregació per activitats.*

Les activitats que es defineixen en el model s'han de classificar en tres grans grups: activitats operatives, activitats d'estructura i activitats no imputables a serveis (ANIS).

a) Es denominen activitats operatives les activitats orientades a prestar els serveis finals i que es desenvolupen en un centre de cost operatiu. Les activitats operatives

mínimes que ha de recollir el sistema de comptabilitat de costos són: admissió, classificació, transport, distribució i altres activitats operatives.

b) Es denominen activitats d'estructura les activitats orientades a donar suport a les activitats operatives. Les activitats mínimes d'aquesta categoria que ha de recollir el sistema de comptabilitat de costos són: administració, comercialització i altres activitats d'estructura. L'assignació de costos d'aquestes activitats té les especificitats següents:

1r Els costos d'administració, en la mesura que siguin específics d'una determinada activitat, s'han d'assignar a aquesta activitat, sense perjudici que les despeses generals d'administració i direcció de l'operador, que són aquelles en què incorre aquest per portar a terme la gestió, l'organització o el control, i que no estan relacionades amb el cicle de producció, s'han d'assignar íntegrament a l'activitat denominada «Administració». La imputació d'aquestes despeses administratives a serveis s'ha d'efectuar una vegada s'hagin assignat totes les despeses operatives a serveis en la mateixa proporció que resulti.

2n Els costos de comercialització són aquells en què incorre l'operador designat en portar a terme la comercialització dels productes i que són, per tant, necessàries per fer les vendes. Aquestes despeses s'han d'imputar als serveis que les han generades sempre que es puguin identificar. Quan les despeses de comercialització corresponen a tots els serveis prestats per l'empresa, el criteri d'imputació a serveis és el mateix que el definit per als costos d'administració.

Als efectes indicats en aquest punt s'ha de tenir en compte el que estableix l'article 21 de la Resolució de 10 de febrer de 2021, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per al reconeixement d'ingressos pel lliurament de béns i la prestació de serveis.

c) Les activitats no imputables a serveis (ANIS) han de recollir els costos que no tenen relació amb la prestació de serveis ni amb cap producte definit en el model analític.

Article 11. *Desagregació per serveis.*

El model de costos de l'operador designat ha d'incloure la desagregació de costos per serveis, que s'han de separar en dos grans àmbits de serveis: serveis postals i serveis no postals.

Els serveis postals que, com a mínim, s'han de segregar són els següents:

a) Cartes i targetes postals nacionals, de fins a 2 quilograms de pes, desglossades pels trams de pes que comercialment ofereix l'operador designat (fins a 20 grams, superior a 20 grams i fins a 50 grams, superior a 50 grams i fins a 100 grams, superior a 100 grams i fins a 500 grams, superior a 500 grams i fins a 1 quilogram, superior a 1 quilogram i fins a 2 quilograms).

b) Cartes i targetes postals transfrontereres d'entrada de fins a 2 quilograms de pes, desglossades pels trams de pes que comercialment ofereix l'operador designat (fins a 20 grams, superior a 20 grams i fins a 50 grams, superior a 50 grams i fins a 100 grams, superior a 100 grams i fins a 500 grams, superior a 500 grams i fins a 1 quilogram, superior a 1 quilogram i fins a 2 quilograms).

c) Cartes i targetes postals transfrontereres de sortida, de fins a 2 quilograms de pes, desglossades pels trams de pes que comercialment ofereix l'operador designat (fins a 20 grams, superior a 20 grams i fins a 50 grams, superior a 50 grams i fins a 100 grams, superior a 100 grams i fins a 500 grams, superior a 500 grams i fins a 1 quilogram, superior a 1 quilogram i fins a 2 quilograms).

d) Paquets postals inclosos en l'àmbit del servei postal universal, amb valor comercial o sense, nacionals i transfronterers, d'entrada i sortida, de fins a 20 quilograms de pes, desglossats pels trams de pes que comercialment ofereix l'operador designat (fins a 1 quilogram, superior a 1 quilogram i fins a 2 quilograms, superior a 2 quilograms i

fins a 5 quilograms, superior a 5 quilograms i fins a 10 quilograms, superior a 10 quilograms i fins a 20 quilograms).

e) Paquets postals no inclosos en l'àmbit del servei postal universal amb rellevància econòmica en la facturació, desglossats segons les modalitats que presti l'operador designat comercialment al mercat.

f) Cartes urgents nacionals.

g) Notificacions administratives i judicials.

h) Publicitat directa.

i) Serveis electorals.

Cadascun dels serveis enumerats de la lletra a) a la lletra c), totes dues incloses, s'han de recollir, de manera diferenciada, per a enviaments ordinaris i certificats.

Per a la resta dels serveis postals no recollits en els apartats anteriors, l'operador designat ha de presentar un ingrés i un cost total per aquests serveis, independentment de les desagregacions funcionals que estableixi en la seva comptabilitat.

En els serveis no postals, l'operador designat ha de diferenciar el cost i l'ingrés del conjunt de les activitats esmentades.

La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència pot sol·licitar, de manera justificada i proporcionada, un desglossament de serveis diferent, d'acord amb les necessitats d'informació derivades de l'exercici de les funcions de supervisió reguladora que té legalment atribuïdes.

Article 12. *Processos d'assignació d'actius, ingressos i costos.*

El procés d'assignació d'actius, ingressos i costos en el sistema de costos de l'operador designat s'ha d'efectuar en les fases i subfases que es detallen seguidament:

1. Assignació de costos. L'assignació de costos s'ha de portar a terme a través de les subfases següents:

a) Determinació de costos reflectits i calculats.

El sistema de costos de l'operador designat ha d'incloure la definició concreta de les agrupacions dels comptes de despesa.

La primera agrupació ha de contenir les despeses operacionals de l'exercici que tenen la seva demostració en els comptes del grup 6 de la comptabilitat financera sotmesos als criteris de valoració i temporalitat que estableix aquesta Ordre. Aquests comptes de la comptabilitat financera es poden reunir en agrupacions de cost tan homogènies com sigui possible, en les quals cal distingir els costos relatius a sous i salaris de la resta dels costos.

La segona agrupació ha de contenir en comptes, segons la naturalesa de l'actiu que les origina, les partides de despeses per dotació a l'amortització, les despeses de desmuntatge o les despeses financeres, entre d'altres, que siguin imputables als costos de l'exercici en funció del valor dels actius assignats als diferents processos productius.

D'aquesta fase s'ha de poder extreure una relació valorada dels costos imputats en l'exercici al conjunt de l'activitat empresarial, conciliable amb la comptabilitat financera externa, tot això d'acord amb el que estableix l'article 8.

b) Assignació de costos a centres de cost.

En aquesta fase la totalitat dels costos reflectits i calculats en la fase anterior ha de quedar assignada als centres de cost definits en el sistema.

L'assignació de costos als centres de cost es pot fer directament, quan hi hagi una relació de causalitat unívoca entre tots dos, o indirectament, quan es tracti de costos comuns a diversos centres de cost, i s'han de desenvolupar diferents estadis de distribució i aplicar els criteris d'imputació de costos que defineixen l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, i aquesta Ordre.

c) Assignació de costos de centres de cost a activitats.

Els costos imputats a cada centre de cost en la fase anterior han de quedar assignats a les diferents activitats definides en el sistema.

Tots els centres de cost amb una relació unívoca amb una activitat, qualificables com directament assignables a una sola fase o activitat, s'han d'assignar en la seva totalitat a aquesta activitat concreta.

Els centres de cost en què es fan diverses activitats han de tenir una o diverses variables generadores que s'hi vinculin i rigorosament definides en el sistema, el qual ha de proveir el criteri de repartiment del cost total del centre de cost entre les diferents activitats en funció de l'aportació que el centre realitzi a cadascuna d'elles, basat en el volum d'activitat duta a terme per cada centre i en el grau d'ús que cada activitat fa d'aquests.

Els centres de costos qualificats de directament assignables a un servei s'han d'imputar a una sola activitat, existent o creada específicament, que ha de revertir completament en el servei.

d) Assignació de costos d'activitats a serveis.

Els costos imputats a cada activitat en la fase anterior s'han d'assignar als diferents serveis definits en el sistema.

Les activitats definides com a «operatives» (admissió, classificació, transport, distribució i altres activitats operatives) s'han d'imputar als serveis en funció del volum total de serveis i del grau d'ús que cada servei fa de l'activitat concreta.

Les activitats definides com «d'estructura» (administració, comercialització i altres activitats d'estructura) s'han d'imputar a serveis en la proporció que resulti una vegada assignats tots els costos de les activitats operatives a serveis, llevat que els costos tinguin una relació directa amb un o diversos serveis, cas en què s'han d'imputar a aquests en la proporció que correspongui.

2. Assignació d'ingressos.

Una vegada definits els comptes d'ingressos, s'han d'incloure en aquests comptes els ingressos bruts per serveis (valorats a preus o tarifes de l'operador designat) i deduir-ne com a càrrecs els descomptes, les reduccions i les bonificacions de caràcter comercial que s'han meritat, reflectits en el grup 7 de comptes de la comptabilitat financera externa, de manera que es pugui fer la conciliació corresponent amb la comptabilitat financera externa.

Els ingressos s'han d'assignar directament als serveis en funció dels registres comptables i de la informació dels sistemes de facturació. En els casos excepcionals en què això no sigui possible, els ingressos s'han d'assignar basant-se en el principi de causalitat.

Respecte als ingressos financers, s'han d'imputar de la mateixa manera que les inversions amb les quals es relacionen. Respecte als ingressos generats per inversions financeres en altres activitats, com ara participacions en filials i associades, s'han d'assignar a activitats no imputables a serveis (ANIS).

3. Assignació de costos i ingressos als comptes de marges.

En aquesta fase, els costos imputats als serveis en la fase 1, així com els ingressos imputats als serveis en la fase 2, s'han de reflectir íntegrament en els comptes de marges corresponents.

El balanç de sumes i saldos obtingut a partir de l'execució d'aquesta fase constitueix el «compte de resultat intern».

Article 13. *Sistema de costos incrementals a llarg termini (LRAIC).*

1. El sistema de costos incrementals ha de mostrar els costos en què incorreria un operador eficient a llarg termini sota una aproximació top down o descendent (TD-LRAIC), conciliable amb el model de comptabilitat analítica desenvolupat sota l'estàndard de costos històrics totalment distribuïts.

2. El cost incremental d'un producte postal determinat es defineix com la diferència entre els costos totals de l'operador i els costos en què incorreria la companyia en cas de no produir aquest producte o servei.

3. El càlcul dels costos incrementals s'ha de basar en les relacions entre el nombre d'enviaments, els temps d'execució de les activitats i els productes i les seves característiques, i els costos de l'operador.

4. L'execució d'aquest model ha de recollir, almenys, les fases següents a partir de la informació obtinguda de la comptabilitat analítica i de qualsevol altra font o estudi tècnic específic:

- a) Elaboració de categories homogènies de cost (CHC).
- b) Definició dels increments.
- c) Elaboració de corbes cost-volum per CHC.
- d) Càlcul del cost incremental per CHC.
- e) Repartiment de costos incrementals per CHC a producte analític.

5. El model aplicat ha de permetre obtenir els costos incrementals detallats per producte analític, tipus de client i diferenciant els àmbits de repartiment.

6. Addicionalment als principis que fan referència al sistema comptable en l'estàndard de costos històrics totalment distribuïts, l'estàndard de costos incrementals ha de complir els dos principis següents:

- a) Eficiència.

A llarg termini, el disseny de la xarxa postal ha de ser dimensionada de manera eficient per garantir la prestació dels serveis públics amb la qualitat que requereix la normativa i amb el mínim cost, en funció de la demanda. Això pot suposar l'ajust de les sobrecapacitats i de l'amortització dels actius de la xarxa en funció del seu ús.

- b) Visió a llarg termini.

L'estàndard de «costos incrementals» implica considerar un escenari a llarg termini, en el qual qualsevol inversió i cost (inclosos els costos fixos) són susceptibles de variació com a conseqüència de l'evolució de la demanda, de manera que, a partir de l'elaboració de relacions cost-volum, es calculi la variació en el cost dels elements de xarxa postal davant dels canvis en la demanda.

Article 14. *Presentació de resultats.*

A efectes que la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència pugui verificar els comptes analítics de l'operador designat i de la correcta aplicació de les regles de separació de comptes a què es refereix l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, l'operador designat ha de presentar amb caràcter anual i dins del termini dels vint-i-cinc dies naturals següents als sis mesos comptats des del tancament de l'exercici econòmic, el 31 de desembre de cada any, com a mínim, la documentació següent:

- a) Informe sobre els resultats de la comptabilitat analítica.
- b) Informe sobre els resultats del cost net del servei postal universal.
- c) Les fases i subfases del procés comptable analític.
- d) Explicació detallada del model de comptabilitat analítica implantat.
- e) Costos de cadascun dels serveis.
- f) Pla de comptes analítics en cas d'haver estat desenvolupat.

- g) Descripció, per a cada compte inclòs en el pla esmentat anteriorment, de les relacions que s'estableixin entre els comptes financers i els analítics.
- h) Descripció de les relacions entre comptes analítics, motius de càrrec i abonament, criteris de valoració, repartiment i referència als generadors de cost a utilitzar.
- i) Conciliació entre comptabilitat externa i interna, en cas de càlculs interns.
- j) Balanç de situació.
- k) Compte de pèrdues i guanys.
- l) Explicació detallada de la construcció de pèrdues i guanys especificada per client.
- m) Memòria.
- n) Criteris de valoració, repartiment i assignació en què es basin les assignacions de costos a centres de costos, a activitats i a serveis.
- o) Descripció dels sistemes d'informació censal que serveixen de base a la formació de «generadors» i, si s'escau, quan els generadors estiguin basats en plantejaments estadístics mostrals, l'estructura de les mostres, la periodicitat, la mida i el nivell o grau probable de significació, així com la descripció del treball de camp efectuat en cada cas.
- p) Informe sobre costos incrementals obtinguts a través de l'aplicació d'una metodologia TD-LRAIC.
- q) Criteris de valoració, repartiment i assignació en què es basen les assignacions de costos a categories homogènies de costos, a increments i a serveis.
- r) Metodologia d'elaboració i criteris d'imputació de costos de les corbes cost-volum.
- s) Informe sobre els canvis introduïts en el model.
- t) Qualsevol altra informació que, pel seu caràcter d'importància, peculiaritat o rellevància, consideri d'interès l'operador.

CAPÍTOL III

Separació d'ingressos en la comptabilitat de la resta dels operadors que prestin serveis inclosos en l'àmbit del servei postal universal

Article 15. Obligatorietat de separació d'ingressos.

Els operadors postals amb autorització administrativa singular per prestar serveis inclosos en l'àmbit del servei postal universal que, a més, exerceixin qualsevol altre tipus d'activitat, han de portar una comptabilitat separada dels ingressos, de conformitat amb el que estableix l'article 26 de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, i aquesta Ordre.

Article 16. Condicions de la separació d'ingressos.

La comptabilització dels ingressos corresponents al servei postal universal s'ha de basar en la facturació diferenciada d'aquests serveis prestats per l'operador als seus clients. Per a això, als comptes del subgrup 70, «Vendes de mercaderies, de producció pròpia, de serveis, etc.», del Pla general de comptabilitat, prèviament adaptats a les característiques de les operacions que es duen a terme, amb la denominació específica que els correspongui, se'ls ha d'afegir després de la denominació específica del compte «del servei postal universal» per als ingressos que efectivament corresponguin a aquest servei, i s'ha de mantenir la denominació específica original per a la resta de les activitats dutes a terme per l'operador.

La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència pot autoritzar altres sistemes de separació dels ingressos, a petició de qualsevol operador, sempre que aquest permeti obtenir una constància efectiva dels ingressos obtinguts per la prestació de serveis en l'àmbit del servei postal universal.

Article 17. *Aportació d'informació financera.*

La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència pot sol·licitar, de conformitat amb el que estableix l'article 26, apartat 5, paràgraf segon, de la Llei 43/2010, de 30 de desembre, als titulars d'autoritacions administratives singulars informació financera amb la finalitat de complir amb les funcions que li atribueix la normativa vigent.

La Comissió pot exigir, quan hi hagi dubtes raonables de la correcta gestió de la comptabilitat separada dels ingressos i de manera motivada i proporcionada al fi perseguit, els llibres, els registres, els documents o la informació financera que justifiquin la correcta separació comptable d'ingressos.

Quan la informació exigida es conservi en suport informàtic s'ha de subministrar en aquest suport si així es requereix.

La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència garanteix, respecte a la informació subministrada, la confidencialitat de les dades, el secret comercial i industrial i el principi de mínima intervenció.

En el moment de subministrar la informació requerida, els operadors poden sol·licitar a la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència la declaració de confidencialitat de tota la informació aportada o de part d'aquesta exposant-ne els motius.

La Comissió decideix de manera motivada sobre la sol·licitud de confidencialitat en el termini d'un mes a partir de la recepció; són aplicables a la sol·licitud les regles generals en matèria de silenci administratiu que estableix la Llei 39/2015, d'1 d'octubre del procediment administratiu comú de les administracions públiques.

CAPÍTOL IV

Règim d'infraccions i sancions

Article 18. *Responsabilitat dels operadors.*

Si els operadors postals incompleixen les obligacions que els imposa aquesta Ordre, això es pot tenir en consideració per aplicar el règim d'infraccions i sancions que estableix el títol VII de la Llei 43/2010, de 30 de desembre.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queda derogada l'Ordre FOM/2447/2004, de 12 de juliol, sobre la comptabilitat analítica i la separació de comptes dels operadors postals.

Així mateix, queden derogades totes les altres disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que estableix aquesta Ordre.

Disposició final única. *Entrada en vigor.*

Aquesta Ordre entra en vigor l'endemà de la publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

Les obligacions derivades de l'Ordre ministerial s'han d'aplicar a partir del primer exercici comptable posterior al de l'any de l'entrada en vigor d'aquesta Ordre.

Madrid, 12 de setembre de 2025.—El ministre de la Presidència, Justícia i Relacions amb les Corts, Félix Bolaños García.